

Социално и екологично счетоводство

ОБЩИ ВЪПРОСИ НА ЕКОЛОГИЧНОТО СЧЕТОВОДСТВО НА ФИРМАТА

НИНЕЛ ИВАНОВА НЕШЕВА-КЪОСЕВА, ED.

НОВ БЪЛГАРСКИ УНИВЕРСИТЕТ,

ДЕПАРТАМЕНТ ИКОНОМИКА И БИЗНЕС АДМИНИСТРАЦИЯ

Въведение

Научните изследвания и практическият опит вече четири десетилетия показват, че разходите и задълженията, обусловени от природоопазващите дейности, са толкова значими, че недостатъчното внимание към тях съществено увеличава риска от погрешни оценки на финансовото положение на предприятията и организациите. Такова недостатъчно внимание се отразява на обективността и ефективността на взетите управленски решения, което може да доведе до значително

повишаване на риска, намаляване на инвестиционната привлекателност и конкурентноспособността, както и на цялостното представяне на предприятието.

Причини за възникването на екологичната отчетност и счетоводство

С нарастването на индустриалните мощности в света все повече се увеличават разходите и загубите за дейности по опазване на околната среда. Тяхната обща стойност възлиза вече на стотици милиарди долари и те в огромна степен се покриват от предприятията, използващи природни ресурси. По тази причина в редица високо индустриализирани държави започват да се правят опити за отразяване на екологични параметри на производството още през 70-те години на XX век. Една от първите докторантури за “екологично счетоводство” е обявена в университета Сейн Андрюс в Шотландия. Младият тогава счетоводител в KPMG Робърт Грей силно се заинтригува от нея и се явява на конкурса. Спечелвайки го, той се отдава на работа върху тази нова област в счетоводната наука и създава първата самостоятелна система за екологично счетоводство и отчетност, която продължава да развива, като достига и до обединяването на екологичното счетоводство със социални сметки и създаването на социалното и екологично счетоводство, наричано вече като цяло социално. Първоначалните реакции на конвенционалната счетоводска общност са крайно негативни и дори враждебни. Главният

мотив е, че то не е част от счетоводството.¹ До началото на 80-те години на XX век социалното счетоводство и одит си остават поле на работа на „недоволните и лишените”.

Предпочитаната в момента от проф. Грей дефиниция за социалното счетоводство е:

„... изготвянето и публикуването на сметка за организация на социалните и екологичните взаимодействия служител – общност – клиенти - други заинтересовани страни² и дейности, и, където е възможно, на последствията от тези взаимодействия и дейности . Социалните сметки може да съдържат финансова информация, но е вероятно те да бъдат комбинация от количествена нефинансова информация и описателна, неколичествена информация. Социалните сметки може да обслужват няколко цели, но включването в отчетността на организацията на заинтересованите страни трябва да бъде ясна доминанта на тези цели и основата, върху която се оценява социалната сметка.”³ (Gray, 2000)

¹ Gray, R., Social and Environmental Accounting and Reporting: From Ridicule to Revolution? From Hope to Hubris? - A Personal Review of the Field

² Базов термин от теорията на СЕС е терминът „заинтересовани страни” или „стейкхолдери” („stakeholders”). Това е, така да се каже, естествен ограничител. Колкото и да е голяма компанията, нейната дейност не може да се разпростре върху цялото човечество и планетата. Определянето на групите на заинтересованите страни помага да се установят по-реални граници на въздействието и отговорностите на компанията. Кръгът на стейкхолдерите може да бъде голям или малък в зависимост от отрасъла, размера и пр. на компанията или организацията.

³ Gray, R., Social and Environmental Accounting and Reporting: From Ridicule to Revolution? From Hope to Hubris? - A Personal Review of the Fieldq 2000.

Проф. Грей става и създател на световния център за изследвания по социално и екологично счетоводство CSEAR (Център за изследвания по социално и екологично счетоводство - Сейнт Андрюс), около който започва провеждането на ежегодни национални конференции с международно участие, за представяне на напредъка в изследванията в областта.

Специално внимание започва да се обръща на екологичното счетоводство, намиращо се вече в наше време в рамките на социалното и екологично счетоводство, едва през 90-те години на XX век.

Повратната точка е 1987 г. която настъпва с книгата на Роб Грей, Дейвид Оуен и Кейт Маундърс „Корпоративната социална отчетност”.⁴ “Не, че съпротивата е изчезнала в този момент - или всъщност е изчезнала, тъй като активната враждебност към проблемите на околната среда в областта на счетоводството е до 1990 г.; но пасивна враждебност, или, в най-добрия случай „помитащо безразличие” (Gray) - с което и ние в България се сблъскахме, в опита си да проведем семинари по СЕС - все още продължава да присъства в професията и академичните кръгове.”- пише проф. Грей

До началото на 90-те години на XX век социалното счетоводство се прилага и развива предимно в нестопанските организации, след което започва мощно да навлиза в корпорациите.

⁴ Gray R.H., D.L.Owen & K.T.Maunders (1987) Corporate Social Reporting: Accounting and accountability (Hemel Hempstead: Prentice Hall)

През 90-те години на XX в. големите производствени предприятия вече попадали в мрежата на правителствени екологични регулации, състоящи се от множество постановления, решения, укази, закони и подзаконови актове. Законодателството изисквало от тях множество природозащитни и природоопазващи дейности, което пък от своя страна предизвикало нуждата от събиране на информация за тях, създаване на система за отчитането им и в крайна сметка – за оповестяването им, тъй като те не се отразявали във финансовите отчети, т.е. тези средства не били отчитани. Много предприятия пък не искали да провеждат екологична отчетност, за да не признаят пред обществото мащаба на замърсяванията, които предизвиквали с дейността си, не искали да оповестяват размерите на заплатите на своите служители и мениджмънта, условията на труд, заболяемостта сред персонала си, състоянието на семейните отношения, които често страдали от прекомерната натовареност на работещите, мнението на своите работници за качеството на мениджмънт и състоянието на фирмите. Всички тези параметри днес се отразяват в отчетите на компаниите, възприели тази отчетност и нейното огласяване.

Традиционните инструменти на икономическия анализ не позволявали и не позволяват на мениджмънта да определи до колко са ефективни провежданите от тях екологични мероприятия.

Екологичните разходи – разходите, които трябва да се компенсират за поддръжката на природните ресурси на равнището, което съответства на справочния период при традиционната отчетност се изключват от традиционния икономически анализ.

До началото на ХХІ век социалното и екологичното счетоводство вече се превръщат едва ли не в главно направление (main stream)⁵ на икономическата наука, практикувано и разработвано предимно от счетоводители по професия, но и от теоретици на икономиката и управлението, историци на счетоводството, учени от областта на приложните икономически дисциплини, туризма.

Повратен пункт в приемането на екологичното счетоводство е 1992 г. С Конференцията на ООН в Рио де Жанейро по околната среда, на която е прието Послание към ХХІ век по осигуряването на устойчиво развитие, и във връзка с него е приета концепцията за екологичния отчет като основен инструмент за осъществяването на изследвания и провеждането на последователна политика на устойчивост.

⁵ Gray, R., Social and Environmental Accounting and Reporting: From Ridicule to Revolution? From Hope to Hubris? - A Personal Review of the Field.

Основни теоретични и изследователски характеристики на направлението

Институционалната рамка на екологичното счетоводство

Проблемът за социалната цена (Social Cost)

За пръв път той е дефиниран теоретично и разгледан в екологичния му смисъл в статията на проф. Роналд Коуз “Проблемът за социалната цена”.⁶ Социалната цена също е наричана “външна цена” или екстерналия,⁷ а също така и “външна неикономия”⁸

Има множество изследвания по проблема за социалната цена, но общо казано в дадения случай, ние трябва да разбираме под този термин и концепция за социалната цена, широко разположен върху обществото проблем, резултат на екологичното въздействие на специфичните дейности на определени фирми и други организации или на други неопределени единици. Например, увреждания на здравето, претърпени от трети лица или щети, причинени на гори, на селското стопанство, поради въздействието върху околната среда в резултат от стопанската дейност на дружество или друга организация, няма да доведе до пряка

⁶ Ronald H. Coase, The Problem of Social Cost, Journal of Law and Economics 3 (October): 1-44.

⁷ Проблемът за външните ефекти или “екстерналии” се поставя за пръв път от Артър Сесил Пигу, но решаването им се третира от него в неокласически смисъл.

⁸ Diseconomy- в противоречие с икономия (от мащаба). Икономически неизгодно положение, като например увеличаването на разходите, възникващи в резултат на увеличението в размера на организацията или на причинени щети, които предизвиква дадена стопанска дейност : В един идеален свят, неикономиите би трябвало да бъдат сведени до минимум.

икономическа тежест за това дружество или друга организация, при условие че няма доказателство за причинно-следствена връзка.

Независимо от това, обществото като цяло може да счита, че е претърпело загуба, защото то плаща за тези вреди, а предприятието ги прехвърля върху него, взимайки за себе си само печалбата.

Такава ситуация възниква, ако не съществува ситема, по която да бъдат установени въздействията, които оказват фирми и организации върху природата и обществото като цяло и които въздействия трябва да бъдат заплащани от обществото, ако не ги заплаща увреждащата страна.

По тази причина и смисъл екологичното счетоводство е част от социалното счетоводство. То е доказателството за това кой причинява вреда или щета и изисква увреждащия да я заплати, а не да я прехвърля на гърба на обществото, присвоявайки само ползите. Тази концепция именно е поставена от Роналд Коуз и развита в множество други изследвания на неоинституционалната теория.

Екологичните данни които се отчитат не са свързани с финансовите данни и системата на събиране и отчитане на финансовите данни.

Екологичното счетоводство осветява грешките и пропуските в системата за събиране на данни за организациите.

Вид на академичното изследване

1.Изследвания на организацията

Екологичното счетоводство се числи към академичните изследвания, свързани с организацията. Те се развиват в 2 направления

1. Развитие на теорията, и / или
2. Подобряване на практика

Проблемите, които са възникнали от това са:

1. Академичните изследвания с чисто теоретичен характер не са включвали информация, произтичаща от практиката вътре в организацията.
2. Ако академичните изследвания не се ангажират с практиката на организацията, те не могат да ни покажат как се променя организацията, защото промяната е основен проблем пред неоинституционалната икономика. Желанието да се види наистина как се променя организацията в екологичен и социален аспект довежда до изследванията по социално и екологично счетоводство.⁹

⁹ Carol A. Adams, Carlos Larrinaga-González, (2007) "Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 20 Iss: 3, pp.333 - 355

2. Неинституционалната рамка на екологичното счетоводство

Екологичното счетоводство е продължение и прилагане в счетоводната теория и практика на теорията на неоинституционализма.

Развитието на институционална теория спомага за постигането на хомогенност и стабилност на екологичното счетоводство и отчетност.

Институционалната теория осигурява връзката между разбирането и изучаването на институциите, институционалните промени и организационните промени. Тази връзка е систематизирана добре от Ларинага (2001).¹⁰

Тя осигурява рамка за изучаване на институционализацията, както и на развитието на институционална теория се дължи предпоставката за хомогенността и стабилността на изследванията в сферата на социалното и екологичното счетоводство.

Тя осигурява рамката за изучаване както на институционализацията, така и промяната. [OBJ](Виж: Adams ,1999)

¹⁰ Carlos Larrinaga Gonzalez, 2001. "Social and Political Aspects of the Value Added Statement," Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review, ASEPUC (Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad), vol. 4(8), pages 35-62, july-dece.

3. Ангажирани изследвания (Engagement Research): определене, концепция и обосновка¹¹

“Ангажирани изследвания” като термин е използвано в счетоводни дисциплини като управленско счетоводство, социално и екологично счетоводство и др. най-вече, за да илюстрира пътя по който изследванията се приближават към, и изучават организациите.

Терминът "ангажимент" от смисъла на френската дума "engager" - залог, датира от началото на XVII век, когато тя е била използвана, за да се дефинира "юридическо или морално задължение" на нещо или на някого¹². С други думи, engagement, от глагола "ангажирам се" и наставката "среда", показва "акта на правене или участие", по-специално от тази гледна точка, ангажимента на изследването да очертава специфичния подход да се изучава организационната практика, включително чрез социално и екологично счетоводство, който изисква “рефлексивност и емпатично ангажиране на изследователя с организацията и с членовете на изследваната организация в процеса на изследването й”.¹³

В контекста на социалното и екологично счетоводство,

¹¹ Massimo Contrafatto, Social and environmental accounting and engagement research: Reflections on the state of the art and new research avenues, *Economia Aziendale Online* Vol. 2, 3/2011: 273-289 www.economiaaziendale.it; <http://riviste.paviauniversitypress.it/index.php/ea/index>

¹² Oxford Dictionary of Advanced Learners

¹³ Adams C. and Larrinaga-Gonzales C. (2007), Engaging with organizations in pursuit of improved sustainability accounting and performance, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3 p. 333-355

ангажираните изследвания имат потенциала да предоставят ценни средства за повишаване на описателното и теоретично разбиране на процесите и динамиката на социалните и екологични проблеми.

Както Адамс и Ларинага отбелязват, "ангажираните изследвания" са "привилегирован" подход, който може да се използва, за да се проучи социалния и екологичен аспект на ниво на организацията и нейното взаимодействие с други организационни процеси.¹⁴

Ако това е така, те не са просто търсене на стратегия за инструментално решение на нуждите на изследователя. Чрез този подход изследователи и учени, могат активно да участват в процеса на организационна промяна¹⁵ към по-малко неустойчив начин на провеждане на операциите и бизнес.

В последните години се увеличават призивите (Адамс, 2002; Грей, 2002 г.; Паркър, 2005 г.; Дей, 2007 г.¹⁶) за повече теренна работа в социалното и екологичното счетоводство, чрез ангажиране на изследванията с участие на хора от организациите, които са изследвани, като средство, да се проучи дефицита и противоречието в някои от настоящите обяснения. Като отговор на тези аргументи, все повече изследователи са ангажирани с членове на организации за изследване на

¹⁴ Adams C. and Larrinaga-Gonzales C. (2007), Engaging with organizations in pursuit of improved sustainability accounting and performance, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3 p. 2007p. 335

¹⁵ Adams C. and Whelan G. (2009), Conceptualising future change in the sustainability reporting, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 22, No. 1 p.118-143.

¹⁶ Dey C. (2007), Social Accounting at Traidcraft plc: A struggle for the meaning of fair trade, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3 p. 423-445.

различни аспекти, свързани със социалната и екологична отчетност и нейната среда.


Дефиниране на екологичното счетоводство – развитие, цели, мащаб и фокус

Екологичното счетоводство е:

Незадължителен и гъвкав инструмент за осигуряване на информация, която не се предоставя от традиционното счетоводство в традиционните управленски системи.

Нова област, която има за цел да промени баланса на третиране на разходите и ползи, свързани с околната среда, в традиционната счетоводна практика. Отделените, свързани с околната среда разходи и приходи се идентифицират чрез него, и се създават нови форми на оценяване, които създават условия за взимане на по-добри управленски решения и увеличаване на инвестициите в опазване на околната среда и усъвършенстване на управлението.¹⁷

Цел на екологичното счетоводство и отчетност

 Цел на екологично счетоводство е да се увеличи размерът на необходимите данни за тези, които се нуждаят от тях.

¹⁷ The Dictionary of Sustainable management.

○ Екологичният счетоводен отчет цели да предостави на ползвателите си обективна информация. Отделянето на такава информация предполага наличието на обособен отчет за разходите на предприятието в рамките на екологичната дейност по видове и места на възникването им, а също така е възможно обвързването им с конкретни изделия (дейности, услуги) при калкулацията на разходите, по видове продукция, т.е. изисква се детайлно въвеждане на анализ на екологичните разходи.

🍏 При подготовката на счетоводната информация за екологичната дейност е целесъобразно тя да се съотнася към финансовите показатели.

Мащаб и фокус.

Екологичното счетоводство може да бъде провеждано на няколко нива:

1. Фирмено,
2. Регионално и
3. Национално.

Едни от първите дефиниции на екологичното счетоводство изглеждат така:

1. Национално екологично счетоводство (National accounting): физически и парични сметки на екологичните активи и разходите за тяхното изчерпване и деградация;¹⁸ (Организацията на обединените нации (1997)

2. Фирмено счетоводство (Corporate accounting): Терминът обикновено се отнася за одит на околната среда, но може също да включва остойностяване на въздействието върху околната среда, причинени от корпорацията. (Организацията на обединените нации (1997)).¹⁹

А ето и една от най-новите и легални дефиниции:

“Екологично счетоводство, се стреми към постигане на устойчиво развитие, поддържане на благоприятни отношения с общността, и преследването на ефективни и ефикасни консервационни дейности на околната среда. Тези счетоводни процедури позволяват на компаниите да идентифицира разходите за опазване на околната среда по време на нормалния ход на стопанската дейност, да идентифицират ползите, натрупани от такива дейности, да предоставят възможно най-добрите средства за количествено измерване (в парична стойност или физически единици) и да бъде подкрепено оповестяването на резултатите от нея.”

¹⁸ United Nations (1997)

¹⁹ United Nations (1997)

В японския държавен пътеводител за екологична счетоводна отчетност, “опазване на околната среда” се определя като “предотвратяване, намаляване и / или избягване на въздействието върху околната среда, премахване на такова въздействие, възстановяване, след настъпване на бедствие, както и други дейности. Въздействието върху околната среда представлява тежестта върху околната среда от бизнес операции или други човешки дейности и потенциалните препятствия, които могат да пречат на опазването на благоприятна среда.”²⁰

“Accountability”

С развитието на екологичното счетоводство с него се свързва и терминът “*Accountability*”²¹ който може да се дефинира така: “ В състояние да бъде подотчетен, в състояние да бъде подведен под отчетост. Отговорност, която призовава да се направи сметка, задължението да се носят последствия за неизпълнение на отговорностите, които са очаквани да бъдат изпълнени.”

Това понятие, както и понятието *екологично счетоводство*, трябва да се различава от понятието *екологична отчетност*.

Подвеждането под отчетност (осчетоводяемостта на екологичните параметри на дейността) “*Accountability*” представлява осъзнато екологично задължение на предприятието. Тези екологични задължения

²⁰ Environmental Accounting Guidelines 2005, February 2005, Ministry of the Environment JAPAN.

²¹ John. I. Goodad, An Ecological Version of Accountability, Univ of California., LA,

на предприятието са от една страна установяването на неговите въздействия върху околната среда, но от друга също установяването на зависимостта на икономическото и финансовото положение на предприятието от състоянието на околната среда на региона, в който се намира, определяне на размера на природоохранителните загуби, които то трябва да понесе в зависимост от количеството на потребяваните от него ресурси и равнището на извършваното от него замърсяване на околната среда.

Екологична ефективност

Терминът екологична ефективност е въведен от Световния икономически форум по устойчиво развитие през 1998 г. Екоефективният подход има за основа екологично ориентираната трансформация на икономиката. Акцентът при него е върху технологични иновации, които са основно средство за минимизация на негативното въздействие на производствата и услугите на ниво предприятие, отрасъл и като цяло.

Екологична отчетност на предприятието

Практиката в Западна Европа, Австралия, САЩ и Канада показва, че всяко предприятие, независимо от характера на дейността си и мащаба си, може да провежда екологична отчетност и да съставя екологичен отчет. В хода на дейността си всички предприятия в държавите, в които е приета задължителни екологична отчетност, са длъжни в течение на

отчетния период да предоставят екологична документация в упълномощените органи за държавен контрол. Екологичната отчетност позволява да се контролира влиянието на различните производства върху екологичната ситуация в страната.

Съществува и друго мнение, което почива на принципа за същественост на информацията, и разпространено сред по-консервативните счетоводни среди, че отчет по природоопазващите дейности е целесъобразно да съставят и представят само предприятия от тези отрасли в икономиката, в които фактора защита на околната среда може да се оцени като съществен.²²

Организиране на екологичната отчетна дейност (Reporting)

За създаването на достоверна, точна и своевременна информация за разходите от природоопазващите дейности е нужно предприятието да извърши.

- организация на аналитичен отчет на разходите по опазване на природата
- създаване на система за провизиране на разходите за природозащитна дейност
- разработка на форма за вътрешна и външна отчетност за разходите от природоопазващи мероприятия.

²² На такова мнение са известни руски счетоводи като Е.А. Мизиковский, Т.Ю. Дружиловская, Ж.А. Морозова, А.С. Бакаев.

• Тези елементи трябва да бъдат оформени като елементи на отчетната политика на фирмата

Състав на екологичната отчетност

Тъй като екологичната отчетност е принципно незадължителна (извън държавите в които са въведени държавни изисквания за провеждането ѝ) и тъй като има разнообразие от модели, без да има общ такъв под формата на правила – стандарти, всяка държава провежда различна като състав екологична отчетност и съответно-отчети.

В екологичната отчетност могат да влизат напр. по руските стандарти (“положения”):

- Статистическа отчетна информация
- Отчет за екологичните плащания
- Отчети за неизменност на производствения процес (веднъж годишно)
- Отчитане на дейностите, произвеждащи отпадъци

Екологична отчетност – дефиниране и функции

Екологичната отчетност е система, която може да бъде използвана за идентифициране, организация, регулиране и представяне на данни и информация за състоянието на околната среда в *натурални и стойностни показатели*.

Основана е на тези принципи, върху които е основана всяка отчетна система, даваща обективна картина на състоянието и динамиката на природните ресурси, взаимодействието между икономиката и окръжаващата я среда и разходите за дейности по превенцията, опазването и възстановяването на околната среда от нанесени щети.

С това екологичната отчетност е най-важният инструмент за реализацията на устойчивото развитие.

Екологичната отчетност също е необходимо условие за реализацията на търговията с парникови газове, тъй като за нея е необходимо наличието на надеждна, сравнима и практически изпитана система на отчетност.

Екологичната отчетност е структурно описание на взаимодействието между околната среда и икономиката представено в счетоводни показатели.

Няма единен модел на национални екологични сметки, тъй като съставянето на екологичен отчет и провеждането на екологична отчетност не е задължително, а доброволно по принцип. Също така, защото сметките зависят от конкретните цели и нужди на отделните предприятия и държави.

Екологичната отчетност представлява система за регистрация и оценка на екологичните фактори в дейността на предприятието. Тя може

да се съставя чрез използването на специална номенклатура на счетоводни сметки.

Резултат на екологичната отчетност са периодични обобщени екологични отчети. За съставянето на екологичния отчет трябва да се създаде система за екологичен мониторинг, въз основа на която да се събират данни и да се правят оценки на специфични показатели за въздействието на дейността на предприятието върху околната среда.

Пример:

Ще дадем пример на въвеждане на екологични сметки в конвенционалния отчет на предприятието. Нека въведем отделна сметка за екологичните задължения на фирмата в раздела “Кредити и други заемни средства”.

Дадени са в Таблицата неекологизиран и екологизиран пасив от баланса на предприятие.

В екологизирания е въведена сметка “Екологични задължения” в Раздел II Кредити и др. заемни средства, в която е пренесена част от печалбата (в дадения пример 100 млн. лв.) Съответно с тази сума е снижена печалбата, която сега се нарича “екологично коригирана печалба”

Сметката с разчетите по бюджета е разделена на 2 – с и без отчитане на плащанията за замърсявания.²³

Table 1 Сравнение между конвенционален (неекологизиран) и екологизиран пасив

23 Крутова, Л., Моткин, А., Модернизация бухгалтерского баланса промышленных предприятий, Проблемы региональной экономики, Международный университет природы, общества и человека, Дубна, 2007, с. 3-4

Неекологизиран отчет (без обособяване на екологичните задължения)		Екологизиран отчет (с обособяване на екологичните задължения)	
Пасив	С	Пасив	С
	ума		ума
I Източници на собствени средства		I Източници на собствени средства	
<i>Печалба</i>	6	<i>Екологично</i>	5
	00	<i>коригирана печалба</i>	00
II. Заеми и кредити		II. Заеми и кредити	
		<i>- Екологични задължения</i>	1
			00
III. Разчети и др.	3	III. Разчети и др.	
Пасиви от бюджета	00	Пасиви	
		<i>- От бюджета (без плащания за замърсяване)</i>	2
			50
		<i>- плащания за замърсяване</i>	5
			0
	9		7
	00		50
Екологична вреда			1
			50

Така при отчитането на екологичните задължения собствените средства намаляват със 100 лв., а кредиторската задължнялост се е увеличила със 100 лв. без нищо друго да е променено. Предприятието фактически се оказва в по-лошо положение, когато включи екологичните

си задължения. Излиза, че неотчитането на екологичните задължения фактически води до изсяждане на собствения капитал на предприятието.

Оливър Уилямсън разработва тезата, че икономиката на транзакционните разходи може да обясни границите на мащаба (големината) на фирмата. Уилямсън предполага, че “неикономии от мащаба” се проявяват чрез четири взаимосвързани фактори: атмосферните последици, дължащи се на специализация, бюрократична изолираност от проблемите на обществото(незаинтересованост), липсата на стимулиране в рамките на трудовите отношения и изкривяване на комуникацията, поради ограничената рационалност.²⁴

Основни подходи за съставяне на екологичен отчет

Наблюдват се три основни подхода на макрониво, които се интерпретират и на фирмено.

1. Модификация на националните икономически сметки (в рамките на системата на националните сметки) чрез включване в нея на екологичните резултати от стопанската дейност на предприятията.
2. Разработка на отделни (сателитни) сметки извън основния компонент на системата на националните сметки, но допълваща ги.
3. Създаване на отделна природо-ресурсна и екологична система на отчет, свързана със СНС.

²⁴ Michel, H. Riordan , Olliver Williamson , “Asset Specificity and Economic Organization” (1985)

🍏 Първият подход включва стойностната оценка на екологичните щети, екологичните услуги, запасите от природен капитал, разходите за природоопазващи дейности.

🍏 Вторият подход също изследва физическите потоци и запаси

🍏 При третият фокусът е поставен върху физическите потоци и запаси от природни ресурси, и върху физическите и парични потоци, свързани с антропогенната експлоатация на природните ресурси.

Европейската комисия за подходите и бъдещето на екологичното счетоводство

“

3.5. Включване в националните сметки на екологични и социални въпроси²⁵

3.5.1. Интегрирано еколого-икономическо отчитане

Първата си стратегия за „зелено счетоводство“ Европейската Комисия представя през 1994 г.²⁶ От тогава Евростат и държавите-членки в сътрудничество с ООН и ОИСР разработиха и тестваха счетоводни методи до степен, която понастоящем позволява на няколко държави-членки да предоставят първите набори от екологични отчети.

²⁵ СЪОБЩЕНИЕ НА КОМИСИЯТА ДО СЪВЕТА И ДО ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ Отвъд БВП Измерване на напредъка в свят на промени, Блюксел, 20/8/2009.

²⁶ COM (1994) 670

Най-общоприетите от тях са отчетите за физическите потоци на емисии във въздуха (включително на парникови газове) и за потреблението на материали, както и отчетите за паричното изражение на разходите и таксите във връзка с опазването на околната среда.

Като следваща стъпка Комисията започва да събира данни в тези области от всички държави-членки. По-нататък биха могли да бъдат създадени физически отчети за околната среда по отношение на потреблението на енергия, генерирането и третирането на отпадъци, както и такива в парично изражение за предоставеното за околната среда финансиране. Комисията се стреми тези отчети да бъдат напълно достъпни за анализи на политиките през 2013 г. За да се осигури съвместимостта на отчетите, Комисията възнамерява в началото на следващата година да предложи правна рамка за „екологично счетоводство“.

Една втора категория свързани с околната среда отчети се отнася до природния капитал и в частност изменението на запасите, като най-значими сред тях са отчетите за горските и рибните запаси. Комисията ще допринесе за понастоящем провежданата на равнище ООН работа.

Следващо предизвикателство пред разработването на екологично счетоводство е допълването на отчетите във физическо изражение с финансови стойности въз основа на остойностяването на причинените и предотвратени щети, измененията в природните запаси и в продуктите и

услугите, свързани с екосистемите, така че да се получат представителни, солидни, сравними и надеждни монетарни мерки на национално и европейско равнище²⁷. Остойносттаването на разходите във връзка с екологичните щети и ползите от защитата на околната среда биха спомогнали за насочването на политическия дебат към идеята, че просперитетът и благополучието ни зависят от предоставените от природата продукти и услуги. На микроравнище такова остойносттаване е разумно. То е обхванато от няколко проучвания, посветени на икономическото изследване на екосистемите и биоразнообразието, широкообхватно постоянно остойносттаване на услугите във връзка с екосистемите, провеждано съвместно от програмата на ООН за околната среда, някои държави и Комисията. Остойносттаването се използва широко в оценките на въздействието на Комисията²⁸. Европейската агенция за околната среда възнамерява да продължи работата си по остойносттаването и отчитането на продуктите и услугите във връзка с екосистемите, с цел да създаде международно признати методи. За смисленото прехвърляне на такива проучвания на макроравнище обаче са необходими допълнителни изследвания и тестове. Комисията възнамерява да интензифицира работата си по финансовото остойносттаване и бъдещото разработване на концептуални рамки.

²⁷ Изследователският проект EXIOPOL има за задача създаването на разширена рамка на входяща и изходяща информация за оценяването на екологичното въздействие и външните разходи на икономическите сектори, на крайното потребление и на използването на ресурсите за държавите от ЕС; <http://www.feem-project.net/exiopoli/>.

²⁸ Вж. също: Handbook on estimation of external costs in the transport sector, February 2008 http://ec.europa.eu/transport/sustainable/doc/2008_costs_handbook.pdf.

Съдържание на екологичния счетоводен отчет

Основни разлики между конвенционалното счетоводство и екологичното

Нека първо да видим, кои са основните разлики между екологичния отчет, като самостоятелен такъв и конвенционалната отчетност.

Кои са разликите между конвенционалното счетоводство, мислено обикновено като „счетоводството на Пачоли” и социалното и екологично счетоводство, и дали пък конвенционалното счетоводство, така, както се възприема и съществува днес – като Счетоводството, не е само една от страните на счетоводството, които е мислил Пачоли, създавайки тази научна дисциплина?

Table 2 Сравнение между конвенционалното и социалното счетоводство.²⁹

	Област на сравнението	Социален и екологичен отчет	Финансов отчет
1	Степен на регламентация	По решение на собственика	Задължителен

²⁹ Къосева, Н., Социално и екологично счетоводство: от подигравка към революция, от надежда към хюбрис? сп. Следва, 2011, с. 12.

		/администрацията	
2	Точност и съпоставимост на информации	<p>Може да има множество оценки. Липсва съпоставимост, поради липсата на единен международен стандарт, както при финансовото счетоводство и отчетност.</p> <p>Всяка държава изработва свои стандарти за социалния отчет, а отчетността е повече в сферата на интерпретацията на организациите.</p> <p>Разнообразието от сметки, обекти и организации е безкрайно – те се свеждат само до идеята за отчетност.</p>	<p>Леки вариации в отразяването във външната отчетност. Съществуват задължителни „Международни счетоводни стандарти“ за ЕС – IAS, както и директиви на ЕК за отчетността и прилагането на международните стандарти. За САЩ поради особеностите на законодателството и целите на корпорациите са валидни GAAP – стандарти, които са приводими към IAS.</p>
3	Мащаби на информацията (обект на отчетността)	<p>Запазва се „обекта“ както при конвенционалното финансово счетоводство.</p> <p>Цех, отдел, зона на продажби, производства (склад), цялото предприятие, въздействието на предприятието върху заинтересованите страни.</p> <p>Може да бъде</p>	Организацията като цяло.

		съставен и национален екологичен отчет, като първия такъв е дело на Китай за 2010 г. – т.е. обект може да бъде националната икономика.	
4	Цел на отчета	<p>Съставяне на отчетност, носеща информация на вътрешните ползватели (с цел вземане на правилни управленски решения и планиране) и широк кръг външни ползватели с цел по-ефективно и по-справедливо да се използват човешките и природни ресурси за създаване на устойчивост на икономическото и социалното развитие и да не се иззема човешкият и природен капитал на бъдещите поколения.</p> <p>Може да бъде външен и вътрешен – т.е. за външно и за вътрешно ползване.</p>	Съставяне на отчетност, носеща информация за външни ползватели

5	Ползвател и на информацията	Групата от управленски лица на организацията, целия персонал на организацията и техните семейства (Всички „заинтересовани страни”)	Група неизвестни лица (физич., юрид. лица, учени, изследователи), невлизащи в състава на организацията
6	Принципи на отчета	Полезност информация за вземане на решения по отношение на опазването на природния и човешкия капитал и ефективното им използване с хуманни и природоохраняващи цели.	Общоприети стандарты на отчета (виж. № 2)
7	Структура на отчета	Няма базисно равенство (за разлика от принципа на Пачоли). Има видове обекти на отчетност и отчитане на влиянието на дейността на организацията върху околната среда и заинтересованите страни.	Съществува базисно равенство (активи = пасиви + собствен капитал)
8	Относно ситуирането на информацията във времето. (зависимост на	Минала, бъдеща, за определени периоди	Винаги историческа информация – информация за минал, определен период.

	информацията от времето)		
9	Форма на представяне на информацията	Трудова, натурална, парична, екологична - качествени и количествени показатели за физическото, здравословното и психическото състояние на работниците и техните семейства	Парично изразение на обекта на отчета (стойност)
10	Честота на подаването на информацията	Определя се от задачите, поставени пред отчетността – по-често ежедневна, ежеседмична, месечна, годишна (когато се интегрира с финансовия отчет), за няколко години.	Месечна, тримесечна, годишна.
11	Срокове за представяне на ползвателите	Според отчетния период или периоди.	След няколко дни или според отчетния период
12	Степен на отговорност	Дисциплинарна (порицание) от заинтересованите лица и човечеството. Зависи от степента на осъзнаване на отговорността на корпорацията	Дисциплинарна, административна, наказателна, материална, (финансова).

		(Корпоративната социална отговорност) към заинтересованите страни. Дисциплинарна и материална отговорност, налагана от над-корпоративни и над - държавни фактори - спиране на правата за търговия с емисии, глоби и пр.	
--	--	--	--

В екологични отчет са на лице следните основни характеристики които трябва да бъдат обект на отчета:

1. Ключови въвлечени страни и фокус в екологични отчет

1. Мениджмънта и служителите

2. Екологичната отчетност се фокусира върху екологичното представяне на фирмата.

2. Съобщаване на информацията за околната среда

Интегрирането на информацията за околната среда в отчета на фирмите се защитава от Световния бизнес съвет за устойчиво развитие: "Целта трябва да бъде интегриран подход на управление и отчетност, както се направи екологичния отчет част от обща схема за

управление подобряване на корпоративното представяне" (WBCSD, 2003, стр. 4).

И чрез ISO 14063: "Опазването на околната комуникацията е един от най-важните въпроси които трябва да бъдат разглеждани от всяка организация с или без система за управление на околната среда" (ISO 2006 г., раздел 0.4)

"Опазване на околната комуникация е по-широко понятие, отколкото на околната среда отчитане" (ISO 2006 г., раздел 0.2)

Независимо от липсата до сега на окончателно регулаторните насоки, в практиката на предприятията, провеждащи социално и екологично счетоводство се е развила цялостна рамка за отчетност.

Типичният отчет (одитиран) отразява следните параметри и функции:

- **Организационен профил**, който представлява преглед на организацията по отношение на размера, пазарите на които работи и ключовите въздействия, които оказва върху околната среда.

- **Доказателство за нивото на ангажменти на управителния борд**, които обикновено се представят чрез лично изявление от страна на главният изпълнителен директор на организацията, в който се пояснява в широк смисъл смисъл на управление

на околната среда и стратегията на фирмата за постигането на тези ангажименти.

🍏 **Декларация (дефинитивна) за политиката по околната среда**, извършваната от организацията за осъществяването на специфичните ѝ цели и задачи по отношение на управление, измерването и отчитането на екологичните показатели. Декларацията по политиката се използва като основа за създаването на цялостни и подробни цели, спрямо които може да се измерва представянето ѝ.

🍏 **Целите и постиженията**, адресирани към разрешаване на ключови въпроси, свързани, например със състоянието на природните ресурси и използването на енергия, генерирането на отпадъци и емисиите във въздуха и водите. Представяне на изпълнението на целите и данни с използването на физически и финансови мерки с цел показване на напредъка към осъществяване на декларираните за изпълнение цели. Обикновено физическите данни се измерват чрез **бенчмаркинг** (почиващи на законово определени граници или средни статистически и се представят като количества за единица продукт и т.н.), използвани, за да се дадат индикации за подобряване на ефективността и производителността.

🍏 **Финансовите данни** се състоят предимно от избрани данни за инвестиции и спестяване на разходи, постигнати чрез създаването на по-ефикасни процедури за управление на околната среда, въпреки че водещите компании напоследно време все повече прилагат

предоставянето на данни за дейността си въз основа на разходно - базирани техники за по-пълно улавяне и разкриване на разходите за околна среда.

♣ **Система за управление на околната среда**, тя се описва да се установят отговорностите, поети за управление на различните аспекти на екологичните показатели. Тук може да се очаква да се намери информация за вътрешните одиторски процедури по опазване околната среда и напредъка към стандарти като ISO или EMAS.

♣ **Декларация за независима проверка.** Въпреки че първоначално проверката се е съсредоточавала главно върху спазването на неотдавнашната практика одиторските системи започват да разглеждат по-сложни въпроси, като пълнотата на отчитане и приемливостта на изпълнението на целите, като същевременно предлагат препоръки по отношение на системите за подобряване на производителността и практиката на разкриване на информацията.

♣ **Данни на ниво местоположение** се предоставят от организации, действащив множество региони. По принцип това се състои от кратки обобщени качествени и количествени данни (напр. физически показатели, ключови действия, които са предприети, сериозни инциденти и подробности за управление на околната среда в регионалните системи на местоположенията на предприятията). Прозрачността на местните

операции често се подсилва от конкретно именуване на управлението в региона и контактните лица на място.³⁰

Екологични разходи

Екологичните разходи са част от социалните разходи.

От икономическа гледна точка, всички социални разходи, дължащи се на влиянието на човешките дейности върху околната среда могат да бъдат разделени на:

- превантивни разходи или издръжки (предварителни разходи или разходи *ex ante*)
- икономически загуби;
- разходи за ликвидация, неутрализация и компенсация на екологичните нарушения (последващи разходи- *ex post*).

Разходите ex ante включват разходи за екологично образование, възпитание, разпространение сред обществото екологичните норми, развитието на правни, регулаторни положения, материали и документи, подобряване на организацията на екологичните системи за управление и разработване на системи за управление на околната среда, развитие и тестване на нови технологии, устройства и контрол и др.

³⁰ Owen, David L., Recent developments in European social and environmental reporting and auditing practice – A critical evaluation and tentative prognosis No. 03-2003 , International Centre for Corporate Social Responsibility Nottingham University Business School Nottingham University \ICCSR Research Paper Series - ISSN 1479-5124, p. 7-8.

Сумата на предварителните разходи се стреми към идеална стойност на осъществяване на пълно екологично благополучие, но на практика никога не е достатъчна, тъй като винаги има някаква част от екологичните вреди, която никога не може да бъде предвидена, а винаги се намира и някакво увреждане, което е неотстранимо.

Ако всички предварителни разходи са направени изцяло и са ефективно реализирани, то може да бъде обезпечено балансирано екологично развитие, като при това не е задължително да бъде снижен икономическия растеж.

Ако обаче предварителните разходи не са реализирани или са недостатъчни, то стопанската и другата човешка дейност довежда до негативен ефект върху околната среда, което нанася значителни икономически щети. Размерът на тези щети винаги е значително по-висок от недостига на предварителни екологични разходи и непрекъснато нараства с времето.

Структурата на предварителните разходи трябва да отчита 2 обстоятелства:

- 1) Сметките на разходите трябва да обхващат по-голям кръг от социално-икономически потребности на обществото, т.е. те трябва да бъдат по-широки, отколкото само са изискванията за предотвратяване на вредни екологични последици.

2) Всички сметки от тази група разходи трябва да са обединени от екологични цели (цели за реализацията на екологичните потребности на обществото)

Икономическите загуби от замърсяването на околната среда – това е паричната оценка на негативните изменения на основните свойства на околната среда под въздействието на замърсяването. Тя се формира от степента на вредата нанесена на:

- населението (повишаване на заболяемостта, снижаване на продължителността на живота, влошаване на условията на живот, нарастване на миграционните движения и обезлюдяване на региона, повишаване на текучеството на кадри и др.

- съществуващите материални ценности – на личното и общественото имущество (съкращаване на срока на годност на основни средства в промилеността, транспорта, износ на средства за производство и пр.), а също така загуби в следствие на дефицит на продукция или влошаване на качеството ѝ³¹

Все още няма, а и мнението на специалистите е, че не бива да има, общ международен стандарт за екологичен отчет в системата IAS а също и в американската система US GAAP.

³¹ Морозова Е.В, сп. ГЛТА им. С.М.Кирова, г. Сыктывкар, РФ, Классификация Затрат И Отчетность О Расходах На Природоохранные Мероприятия

През последния четвърт век бяха създадени национални стандарти за екологичен отчет като датските Green Accounts, 1995, нидерландските Environmental Reporting Decree, 1999, норвежките Accounting Act Regnskapsloven, 1999, френските Decree 2002-221, 2002, английския Operating and Financial Review, които са задължителни за компаниите и изискват разкриване на информация по социални и екологични въпроси.

Съществуват и доброволни стандарти като Глобалната инициатива за отчетност (GRI), UN Global Compact, The Natural Step.

Ясно е, че не може да има единна класификация на екологичните разходи, тъй като екологичните разходи се събират и обработват като информация за различни цели и в различни отчети – в статистическия, за корекция на БВП, в оперативните отчети, във финансовия, управленския, за данъчни цели, при които се използва различна методология и методика на обработка на данните и съставяне на крайната информация, в зависимост от целите на ползвателите на информацията.

Голямо предизвикателство в прилагането на екологично счетоводство като инструмент за управление е идентифицирането на съответните екологични разходи.

Дефинирането на разходите се определя от предназначението на данните (т.е. разпределението на разходите, бюджетирането, продукта /

процеса на проектиране или друга подкрепа на управленски решения). В самостоятелния екологичен отчет могат да се идентифицират следните групи екологични разходи:

1. Видове разходи за опазване на околната среда
 - a. Конвенционални: разходи за материали, консумативи, структурата и капитала - трябва да бъдат проучени за въздействието върху околната среда при вземането на решения.
 - b. Потенциални / Скрити: Регулаторни (такси, лицензи, отчитане, обучение, саниране)
 - c. Предварителни и завършени (за подготовка , инженеринг, монтаж, закриване и унищожаване)
 - d. Доброволни (обучение, одит, мониторинг и докладване)
 - e. Условни: санкции / глоби, имуществена отговорност, правни)
 - f. Репутационни: Връзка със служители, клиенти, доставчици, регулаторните органи и акционерите

Трудности при идентифицирането на екологичните разходи във финансовата отчетност.

Когато екологичните разходи се отразяват в системата на финансовия отчет, се срещат следните основни трудности при идентифицирането им:

1. В практиката е трудно да се различат разходите, свързани с производството, работата и разходите за природоопазващи дейности поради това, че положителният екологичен ефект е резултат на подобряването на технологиите или внедряването на нови, щадящи ресурсите и природата организационни форми и технологии.

2. Част от разходите за екологични дейности се осъществяват “в края на тръбата” – това са инвестициите в технологии за почистване в края на производствения цикъл.

3. Липсва методика, по която да се разделят и класифицират посочените разходи.

4. Разходите за природоопазващи дейности се явяват съставна част от разходите на предприятието, при условие, че те водят до намаляване на икономическата полза. Ако те обаче водят до увеличаване на икономическата полза и счетоводната печалба на дружеството чрез намаляване на данъците на фирмата, разширяване на пазарния дял, увеличаване на продажбите и пр. въпросът стои по друг начин.

Поради това, подходът да има отделен екологичен отчет е значително по-добър от този, екологичните разходи да влизат като сметки във финансовия отчет.

Класификация на разходите за екологични цели

Често като основа за класификацията на разходите за екологични цели, представяни във финансовия отчет, се използва класификацията им от статистическия отчет.

Организацията за икономическо сътрудничество и развитие ОИСР предлага следната обща класификация:

1. Разходи за контрол и намаляване на замърсяванията (РКНЗ)
2. Разходи за дейности по опазване на околната среда (РДООС)
3. Разходи за технологично осъвършенстване с екологично предназначение
4. Разходи за инвестиции и мероприятия в областта на питейното водоснабдяване и управление на другите природни ресурси.

1. Разходи за контрол и намаляване на замърсяванията (РКНЗ)

Разходите за контрол и намаляване на замърсяванията (РКНЗ) са подробно описани и са дадени методически указания за събирането и обработката на данните по тях в “Pollution Abatement and Control Expenditure in OECD Countries”³².

Дейностите по контрола и намаляването на замърсяването се дифинират като *“Дейности, непосредствено насочени към предотвратяване, намаляване и установяване на замърсяванията или*

³² Pollution Abatement and Control Expenditure in OECD Countries”, Paris, 1996

*негативните странични последици от производството или
потреблението на стоки и услуги.”*

В разходите по този вид не се включват

🍏 разходите за управление на природните ресурси, за опазване на видовото разнообразие при флората и фауната, създаването на национални паркове и зелени насаждения.

🍏 разходите по производствената безопасност или за подобряване на производствения процес, направени по силата на търговски или технически причини, даже, когато са съпроводени с благоприятни екологични последици.

Разходите за КНЗ са преки разходи, които понасят стопанските субекти, занимаващи се с дейности по контрола над замърсяването и осигуряването на спазването на природоопазващи изисквания.

Те се класифицират по следните параметри:

🍏 по компоненти на околната среда – разходи за въздуха, водите, отпадъците и шума .

🍏 по икономически сектори (държавен, търговски, финансов, домакинства).

🍏 От гл. т. на реализацията и финансовата дейност се различават и

- сектор-изпълнител, в рамките на който се осъществява дейността по КНЗ
- сектор финансиране – този, който финансира дейността
- по типове разходи – текущи и капиталови.

В сферата на замърсяването дейността по контрола и намаляването им обхваща:

1. Превантивни мерка по ограничаване обема и опасното въздействие на замърсяванията от крайното потребление и за ограничаване на обема на промишлените замърсявания или за намаляване на тяхното опасно въздействие (събиране и транспорт, преработка и заравяне, търговското използване на отпадъците, регулацията и мониторинга).

За финансовия отчет най-близка се оказва класификацията на разходите по КНЗ по типове на разхода. Това се реализира чрез един от принципите на отчета на загубите от дейността – разделение на текущите от капиталовите разходи.

● Към текущите се отнасят производствените разходи, които се усвояват в един стопански цикъл. Те включват разходи по контрола и намаляването на замърсяванията, свързани със собственото производство на екологични услуги (работна заплата, енергийни разходи, наеми,

арендни плащания, разходи по обслужване на междинна продукция) и за снабдяване с екологични услуги и екологични стоки на пазара- напр. ако се възложи премахване на замърсяването на друга фирма.

🍏 Към капиталовите (инвестиционните) се отнасят разходите, които са свързани с инвестиционната дейност. Към тях се отнасят придобиването на земя и собствени ДМА, предназначени за контрол и намаляване на замърсяванията, свързани със собствено производство на екологични услуги.

Разграничаването на инвестиционни от текущи разходи помага да се определят измененията на характера на усилията по контрола и намаляването на замърсяванията в течение на времето. Обикновено при започването на мероприятията по КНЗ, по-голямата част от разходите са инвестиционни. В течение на времето все по-голяма част от разходите стават тези за текущата дейност.

2. Разходи за дейности по опазване на околната среда (РДООС)

Те могат да бъдат класифицирани по много признаци. Могат да се класифицират като текущи и инвестиционни (капиталови)

Към текущите се отнасят РДООС като

- плащания за замърсявания на околната среда и др. видове въздействия (в нормативните граници и над нормативните граници)

- плащания по договори за доброволно и задължително екологично застраховане
- разходи за заплащане на услуги на външни изпълнители
- текущи разходи по поддържането и експлоатацията на фондове с природозащитно предназначение
- разходи по заравянето на екологично опасни замърсители
- разходи по пречистването на отпадни води
- други видове текущи природоопазващи разходи

Към РДООС с капиталов характер се отнасят разходите за екологична експертиза, за строителство, придобиване, реконструкция и модернизация на обекти с природоопазващо предназначение.

При отсъствието на нормативно регулиране на екологичния отчет напр. в Русия е приет следния подход. Чрез писмо на Министерството на финансите се препоръчва на фирмите да организират екологичната отчетност въз основа на съществуващите нормативни актове за счетоводна отчетност, които са с методическо значение като ПБУ (Положения за счетоводната отчетност- ПБУ) 4/99 ; ПБУ 8/2010 “Провизии, условни задължения и условни активи ”; ПБУ 17/02 “Отчитане на разходите за научно-изследователска дейност, опитно-конструкторски и технологични работи” ; ПБУ 14/2007 “Отчет на нематериалните активи”;ПБУ 6/01 “Отчет на основни средства”.

Отчетното отразяване може да се осъществява посредством отделяне на екологичен отчет в рамките на традиционната система на отчетност в качеството на сравнителни автономни подсистеми от информационни бази. На свой ред екологичната дейност трябва да бъде представена чрез обектите на нейния отчет – екологичните разходи.³³ Независимо от това редица големи руски компании, като напр. Газпром, съставят отделен екологичен отчет, който е разработен доброволно от тях и се представя отделно от финансовия.

Така например екологичните разходи могат да бъдат представени по следния начин

Примерни видове разходи по природоопазващи мероприятия и плащания по тях за ДООС

1.1. Текущи разходи

1.2. Текущи разходи за екологични дейности

1.2.1. Плащания по замърсяване на околната среда и др. видове въздействия (в допустимите и извън допустимите норми)

1.2.2. Плащания по договори за задължително и доброволно екологично застраховане (ако такова е на лице).

³³ Саенко.С., Инновационная и экологическая деятельность в системе бухгалтерского учета предприятий: постановка проблемы ее развитие, Ярославский государственный университет. П.Г.Демидов, "Экономический анализ: теория и практика", 2009, N 28, с. 1.

1.2.3 Разходи по заплащане на услуги на други организации по осъществяваните дейности за опазване на околната среда.

1.2.4. Текущи разходи, свързани с поддържането и използването на средства за целите на опазването на околната среда.

1.2.5. Разходите за обезвреждане на опасни за околната среда отпадъци

1.2.6 Разходи за услуги на други организации за приемане, съхранение и унищожаване на опасни за околната среда отпадъци

1.2.7 Разходи за пречистване на отпадъчни води

1.3. Отчет на капиталовите разходи

1.3.1 Такса за експертиза на състоянието на околната среда

1.3.2 Разходи за изграждане и/или придобиване на съоръжения с екологично предназначение.

1.3.3 Разходи за реконструкция и модернизация на обекти с екологично предназначение

1.3.4 Отчетени средства, получени от околната среда на предприятието фондове

1.3.5 Плащания за опазване на околната среда, направени от собствени средства на фирмата

1.4 Плащанията за замърсяването на околната среда на предприятието за XX_XY отчетен период.

Статистически екологичен отчет

Класификация на разходите за нуждите на статистическата отчетност

Към разходите по природоопазващи дейности обикновено се отнасят

следните групи и видове разходи:

🍏 текущи р/ди на предприятието по защита на околната среда

🍏 разходи за капитални вложения за опазване на околната среда – преки и непреки

🍏 разходи за капитален ремонт на основни фондове с природоопазващо значение

🍏 поддържане на резервати и др. намиращи се в особен режим на природоползване и защита територии, разходи за охрана на ресурсите на живата природа, охрана на горските ресурси (частично), озеленяване на градове и промишлени зони

🍏 разходи за научни изследвания в областта на опазването на околната среда и устойчивото природоползване

🍏 оперативни разходи по държавния бюджет за екологични цели – за поддържане и дейност на държавните органи в областта на

околната среда, в т.ч. заплащането на труда на управленските и контролни органи в областта на опазването на околната среда и устойчивото използване на природните ресурси.

🍏 разходи за екологично образование и просвета, за подготовка на специалисти, квалификация и преквалификация в областта на опазването на околната среда.

🍏 текущи разходи по организацията на защитата на околната среда.

Table 3. Рамка за оценка за разходи за опазване на околната среда

	Пуб	Биз	До	Спец	Об
	личен сектор	нес сектор	макинства	иализирани производства	що за икономик ата
	1	2	3	4	
A	Инв естиционни р/ди	Инв естиционни р/ди		Инвес тиционни р/ди	1+ 2+4
		от които “в края на тръбата”	-	-	
B	вътр ешни текущи разходи	вътр ешни текущи разходи	Со nnected and adapted products	вътре шни текущи разходи	1+ 2+3+4
C	При ходи от вторични продукти	При ходи от вторични продукти		Прихо ди от вторични продукти	1+ 2+4
ABATER	Раз	Раз	Ра	Разхо	Ра
ПРИНЦИП	ходи I (A+B- C)	ходи I (A+B- C)	зходи I (B)	ди I (A+B-C)	зходи I
EXP I					1+ 2+3+4
D	Суб сидии, трансфери (платени)	Суб сидии, трансфери (платени)	Су бсидии, трансфери (платени)	Субси дии, трансфери (платени)	Су бсидии, трансфери (платени)
E	Такс и, покупки	Такс и, покупки	Та кси,	Такси, покупки	Та кси,

	(платени за опазване околната среда)	(платени за опазване околната среда)	покупки (платени за опазване околната среда)	(платени за опазване околната среда)	покупки (платени за опазване околната среда)
		от	от	от	от
		които	които	които платени	които
		платени от	платени от	от публичния	платени от
		публичния	публичния	сектор	публичния
		сектор	сектор		сектор
F	При	-	-	Прихо	Пр
	ходи (за опазване околната среда)			ди (за опазване околната среда)	иходи (за опазване околната среда)
ПРИНЦИ	Раз	Раз	Ра	Разхо	Ра
П НА	ходи П	ходи П	зходи П	ди П	зходи П
ФИНАНСИРАНЕ					
	(EX		(E	(EXP	(E
	P I+D+E-F)	(EXP I -	XP I-D+E)	I-D+E)	XP I+D+E-
		D+E)			F)
EXP II					

Бележка * Равняване няма да има напр. в случаите, когато има

прехвърляне или получаване от останалата част от света, или когато са изнесени или внесени услуги за опазването на околната среда.

Статистически методи за оценка и класификация на екологичните разходи

Разходите за опазване на околната среда се определят, като парите, похарчени за всички целеви екологични дейности, пряко насочени към

предотвратяване, намаляване и елиминиране на замърсяването и нарушенията, произтичащи от производствените процеси или потребление на стоки и услуги.

Изключват се дейности, макар че и те да са от полза за околната среда, като на първо място- задоволяват технически потребности или здравословни и безопасни условия.

Разходите за опазване на околната среда се класифицира по различни сектори на икономиката (обществения, селското стопанство, промишлеността и бита), финансови променливи (инвестиции за лечение и превенция, текущите разходи, субсидии и т.н.), както и сферите на околната среда (въздух, вода, отпадъци, почва, шум, биологичното разнообразие и ландшафта).

Разходите за опазване на околната среда може да бъдат оценени по два начина - според “abater принципа” и по принципа на финансиране.

Това решава трудността на двустранното отчитане, която възниква.³⁴

Възможно е, безвъзмездните средства за производството, предотвратяването или намаляването на замърсяването да се калкулират

³⁴ Виж по-подробно по този въпрос:

Nesheva-Kiosseva, Ninel., Social and Environmental Reporting and Accounting in Bulgaria
http://www.economiarimini.unibo.it/Economia+Rimini/Eventi/2011/09/Social_and_environmental_accounting_and_reporting_in_Bulgaria.htm

Nesheva-Kiosseva, Ninel., Statistical and accountant reports and tax returns for Environment and Social issues in Bulgaria
http://www.economiarimini.unibo.it/Economia+Rimini/Eventi/2011/09/Social_and_environmental_accounting_and_reporting_in_Bulgaria.htm http://eprints.nbu.bg/1005/1/Lecture_Rimini1x.pdf
http://eprints.nbu.bg/1006/1/Lecture_Rimini_Stat_account_BG2x.pdf

веднъж, като правителствени разходи за контрол над замърсяването и отново, когато дружество изразходва субсидията. Във връзка с този въпрос, ОИСП е разработил подходящ коректив чрез разработването на две отделни методи за изчисляване въз основа на:

1. abater принципа (принципа на намаляването) и
2. принципа на финансирането.

Според разходите abater, главницата се изчислява на основата на това **“Кой харчи парите”**, а принципа на финансирането разкрива финансовата помощ на агенциите за отпускане на безвъзмездни средства **“Кой дава парите”**.³⁵

Table 4. Разходи за замърсяване, калкулирани чрез abater и принципа на финансирането

Публичен сектор	Частен сектор
Инвестиционни разходи	Инвестиционни разходи
+ Текущи разходи	+ Текущи разходи
- Приходи от странични продукт	- Приходи от странични продукти
= <i>Разходи въз основа на abater принципа</i>	= <i>Разходи въз основа на abater принципа</i>
+ Субсидии за частния сектор	- Субсидии от държавния сектор

³⁵ Eurostat, Environment protection and environmental taxes statistics Metadata.

- Данъци/Глоби, такси и др. плащания от частния сектор	+ Данъци/Глоби, такси и др. плащания към публичния сектор
= Разходи принципа на финансирането	= Разходи съгласно принципа на финансирането

Първи финални думи

Екологичното счетоводство, което е съществена част от социалното счетоводство и като такова, съществена част от измерването и оповестяването на резултатите на корпоративната социална отговорност не е PR, нито средство за реклама.

Усилията на рекламата да го използва за свои цели срещат организираната и предварваща съпротива на общността на екологичните счетоводители от цял свят. Общността на екологичните счетоводители – от Ванкунър, през Глазгоу, до Камбера нито веднъж не е дала повод на обществото да се съмнява в нейната професионална етика и провежда последователна и изправарваща борба за запазването на научния характер на изследванията си и използването им за целите на създаването на един по-прозрачен и по-справедлив свят на бизнес и стопански отношения между хората.

доц. Нинел Нешева-Къосева